Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 34750 du rôle
Inscrit le 24 juin 2014

Audience publique du 20 octobre 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., Luxembourg,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34750 du rôle et déposée le 24 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Cécile HENLÉ, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro …, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 23 mai 2014 par le directeur de l'administration des Contributions en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juillet 2014 ;

Vu l'ordonnance du 21 juillet 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 20 août 2014 par Maître Cécile HENLÉ ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 septembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Cécile HENLÉ, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 septembre 2014.

Par courrier du 23 mai 2014, référencé sous le numéro 2014-245-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après la « société ... », de lui fournir des renseignements pour le 30 juin 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 5 mai 2014 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la Convention fiscale entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Stockholm le 14 octobre 1994, ci-après désignée par la « Convention », dans la teneur lui conférée par le Protocole modifiant la Convention du 7 septembre 2010 et approuvé par la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et

prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après désigné par le « Protocole », et de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 5 mai 2014 de la part de l'autorité compétente suédoise sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 30 juin 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- *...*

  Date de naissance : ...
  Adresse connue : ...

- *... ...*

- *...*

- *...*

- *... Sàrl*

- *... Sàrl*

- *... Holding B.V.*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales suédoises nécessitent certains renseignements alors que Monsieur ... n'aurait pas déclaré de dividende ou autre gain en capital, bien que lui et son épouse soient les bénéficiaires économiques dans les sociétés précitées, qui feraient partie d'une structure complexe.

Pour la période du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2013, veuillez me fournir les renseignements suivants :

- *Veuillez fournir tout document (contrats, instructions sous quelque forme que ce soit, mails, conditions générales, ...) en rapport avec l'acquisition de la société ... Sàrl en date du 2 mars 2011 pour ... EUR, avec la dette à long terme « Convertible Preferred Equity Certificates » de ... EUR, avec la dette de ... EUR à ... et avec les dividendes reçus de la société ... Sàrl ;*

- *Veuillez fournir tout document (contrats, instructions sous quelque forme que ce soit, mails, conditions générales, ...) en rapport avec le transfert de la société ... par la société ...s à la société ... en date du 2 mars 2011 ;*

- *Veuillez fournir tout document en rapport avec le transfert de la société ..., en date du 19 décembre 2013, de la société ... à la société ... Holding , avec siège à Chypre ;*

- *Veuillez fournir tous les documents comptables, y compris mais non limités à ceux comprenant les factures d'achat et de vente, journaux, grands-livres, bilans, registres, registres des actionnaires etc. pour la période visée ;*

- *Veuillez fournir tous les relevés bancaires de la société ... Sàrl et de tout document tel qu'ordres de paiement, relevés de débit et de crédit, transferts et instructions, sous quelque forme que ce soit, en rapport avec des transactions effectuées sur ou à partir de ces comptes ;*

- *Veuillez fournir tous les contrats de prêt (en faveur ou provenant de la société ...), accords ou documents en relation avec les demandes de prêts ou de crédits, y compris toutes instructions, sous quelque forme que ce soit, en relation avec ces transactions ;*

- *Veuillez fournir une copie des contrats qui sont à la base des services prestés par la société ... Sàrl et auparavant par la société ...SA pour la société ... et/ou Monsieur ... et veuillez fournir les factures de ces prestations de service pour la période visée.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 juin 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 mai 2014.

Par ordonnance du 21 juillet 2014, les parties ont été autorisées à produire chacune un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après « la loi du 31 mars 2010 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

La partie étatique soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours sous analyse au motif que la société demanderesse ne justifierait pas d'une lésion ou d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain. Ainsi, elle rappelle que l'intérêt à agir impliquerait un lien personnel avec l'acte et une lésion individuelle par le fait de l'acte alors qu'en l'espèce, la décision directoriale litigieuse ne serait pas susceptible de causer à la société demanderesse un

préjudice actuel, direct et certain, ce d'autant plus que les renseignements demandés ne seraient pas constitutifs de données secrètes ou confidentielles. A cela s'ajouterait que les arguments mis en avant par la société demanderesse auraient en substance trait aux époux ... sans qu'un quelconque grief personnel et direct ne soit invoqué.

Dans son mémoire supplémentaire et face aux contestations de la société demanderesse, la partie étatique maintient l'absence d'intérêt à agir de la société demanderesse en faisant notamment valoir qu'il ressortirait des développements-mêmes de la société qu'elle fonderait son intérêt à agir personnel et direct sur un hypothétique intérêt à agir des époux .... En ce qui concerne le caractère public ou non des informations sollicitées, le délégué du gouvernement donne à considérer que l'autorité fiscale serait investie par la loi du pouvoir d'accéder à toutes les données en question sur demande et ce sans que des gérants risqueraient d'engager leur responsabilité. Comme les informations demandées ne seraient d'ailleurs pas à considérer comme des données secrètes ou autrement confidentielles, une société serait tenue de les révéler sur demande aux autorités fiscales. La partie étatique en conclut que la société demanderesse ne pourrait se prévaloir d'un quelconque grief dans son chef en se fondant sur un prétendu caractère secret ou non accessible des données demandées.

Le tribunal relève tout d'abord qu'aux termes de l'article 6, paragraphe (1), de la loi du 31 mars 2010, un recours en annulation contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements est ouvert « *à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné* ».

L'article 6, paragraphe (1), précité vise dès lors non pas exclusivement toute personne directement visée par une décision directoriale d'injonction, c'est-à-dire le contribuable faisant l'objet du contrôle ou de l'investigation, mais bien de manière plus générale et indistinctement tout tiers concerné par ladite décision.

Or, en l'espèce, la demande d'informations a non seulement été adressée à la société demanderesse qui est dès lors à considérer comme destinataire de l'acte, mais la décision directoriale indique par ailleurs que la société demanderesse figure parmi les « *personnes concernées par la demande* » d'échange de renseignements des autorités suédoises. La partie étatique indique d'ailleurs elle-même dans son mémoire en réponse que la demande suédoise contiendrait « *l'identité d'une personne au Luxembourg concernée par la demande, à savoir de la société ... S.àr.l.* » et que la demande étrangère aurait trait de manière précise à des personnes déterminées, dont la société demanderesse, qui seraient toutes concernées par le contrôle fiscal de l'autorité suédoise.

A cela s'ajoute qu'il ressort également de la demande des autorités suédoises que la société demanderesse fait partie d'un certain nombre d'entités étrangères qui font actuellement l'objet d'une enquête fiscale en Suède.

Il est encore constant en cause qu'à travers la décision directoriale litigieuse, les autorités luxembourgeoises invitent la société demanderesse à fournir un certain nombre de documents et d'informations en relation avec ses activités, la demande visant en effet non seulement la communication de données comptables et bancaires mais également de documents contractuels et d'informations concernant un certain nombre de transactions effectuées par la société demanderesse. Il s'agit donc d'informations concernant directement la société demanderesse et à la communication desquelles elle peut avoir un intérêt direct à s'opposer.

Finalement, dans le cadre de l'analyse de l'intérêt à agir de la société demanderesse, il est inopérant de savoir si les arguments présentés par elle ont ou non principalement trait à la situation des époux .... En effet, l'intérêt à agir n'est pas à confondre avec le fond du droit en ce qu'il se mesure non au bien-fondé des moyens invoqués à l'appui d'une prétention, mais à la satisfaction que la prétention est censée procurer à une partie, à supposer que les moyens invoqués soient justifiés[1].

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que la société demanderesse peut être considérée comme étant un tiers concerné par la décision litigieuse et qu'à ce titre elle a valablement pu introduire le recours sous analyse.

Le recours en annulation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Avant tout autre progrès en cause, le tribunal est amené à rappeler qu'il n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse mais, dans l'intérêt de l'administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent[2].

Dans le cadre de son recours, la société demanderesse sollicite à titre liminaire de la part du tribunal qu'il fasse injonction à l'Etat de déposer au greffe la demande de renseignements litigieuse émanant des autorités suédoises et adressée au directeur afin de pouvoir en prendre connaissance et produire un mémoire supplémentaire.

Elle souligne dans ce même contexte qu'à défaut d'avoir pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités suédoises, elle n'aurait pas pu se défendre efficacement contre une atteinte à sa vie privée.

Dans ce même contexte de la non-connaissance préalable de la demande étrangère, la société demanderesse donne encore à considérer que du fait que la décision directoriale litigieuse n'aurait pas été motivée à suffisance et qu'elle ne contiendrait pas d'indication d'éléments essentiels, il lui aurait été très difficile de développer une argumentation pour la contester utilement, de sorte que tant son droit à un recours effectif tel que consacré à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne que son droit au respect de ses droits de la défense consacré à l'article 48 de la même Charte auraient été violés.

Force est au tribunal de constater qu'alors même que la société demanderesse invoque l'article 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après « la Charte », qui encadre le principe de la présomption d'innocence et les droits de la défense en matière pénale, elle critique à travers ces développements en substance que ses droits de la défense auraient été violés du fait que la demande de renseignements suédoise ne lui aurait pas été communiquée avant l'introduction de son recours contentieux et qu'au vu de l'absence de motivation suffisante de la décision directoriale déférée, il lui aurait été impossible de préparer utilement son recours en justice, voire même qu'elle n'aurait pas disposé de recours effectif lui conféré par l'article 47 de la Charte.

---

[1] Trib. adm. 30 juin 2010, n° 26267 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n°3, et autres références y citées.
[2] Trib. adm. 16 décembre 2004, n° 18075 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 387, et autres références y citées.

S’il est exact que la demande de renseignements émanant des autorités suédoises n’a pas été portée à la connaissance de la société demanderesse avant l’introduction de son recours contentieux, il n’en demeure pas moins que cette demande a été déposée par la partie étatique au greffe du tribunal administratif en date du 21 juillet 2014, ensemble avec son mémoire en réponse. Ladite demande a par ailleurs été communiquée au mandataire de la société demanderesse par le greffe du tribunal administratif en date du même jour, de sorte qu’il n’y a pas lieu d’ordonner à la partie étatique de déposer ladite demande au greffe.

A cela s’ajoute que par ordonnance du 21 juillet 2014, le tribunal a accordé à chacune des parties l’autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre notamment position par rapport à la demande de renseignements étrangère ainsi communiquée.

La société demanderesse a ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités suédoises et elle a eu l’occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 20 août 2014 afin de prendre position par rapport à cette pièce dans des conditions qui ne l’ont pas désavantagée par rapport à la partie adverse. Il s’ensuit que tant le droit de la société demanderesse à un procès équitable, que le principe du contradictoire ont été respectés en l’espèce, de sorte qu’aucune violation des droits de la défense ne peut être vérifiée en l’espèce. Le même constat s’impose en ce qui concerne une prétendue violation de son droit à un recours effectif puisque, tel que relevé ci-dessus, la société demanderesse a bien eu accès à la justice et que suite à la prise de connaissance de la demande d’échange de renseignements étrangère, elle a fait usage de la possibilité lui octroyée de prendre position y relativement par le biais d’un mémoire supplémentaire.

Par ailleurs, en ce qui concerne la motivation d’un point de vue purement formel de la décision directoriale, motivation qui doit être appréciée en tenant compte du contenu de la demande de renseignements des autorités suédoises communiquée en cours de procédure contentieuse ainsi que des renseignements fournis par la partie étatique, force est de relever que tant la décision directoriale que la demande de renseignements étrangère relatent le descriptif du cas d’imposition et identifient les contribuables faisant l’objet d’un contrôle fiscal en Suède, à savoir plus spécifiquement les époux ..., étant précisé qu’un éventuel caractère lacuneux ou trop vaste du descriptif du cas d’imposition concerné tel que contenu dans la demande de renseignements suédoise et repris dans la décision directoriale aurait pour conséquence une annulation de la décision directoriale en raison du défaut de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et non pas en raison d’un défaut de motivation suffisante d’un point de vue strictement formel.

Au vu des développements qui précèdent, les moyens ayant trait à une absence de motivation suffisante de la décision directoriale d’un point de vue strictement formel et à une violation consécutive des droits de la défense et du droit à un recours effectif de la société demanderesse sont à écarter pour ne pas être fondés.

Quant au fond, la société demanderesse sollicite tout d’abord l’annulation de la décision litigieuse pour défaut de base légale en contestant l’application dans le cas d’espèce de la Convention et de la directive 2011/16/UE, et ce au motif que les époux ... ne seraient plus résidents suédois depuis 1997, date à laquelle ils seraient d’abord devenus résidents français, pour ensuite devenir résidents fiscaux suisses à partir du 1er décembre 2011. En effet, même si le paragraphe 1er de l’article 26 de la Convention ne faisait pas obstacle à un échange de renseignements sur base de ce même article, cela ne saurait permettre aux autorités fiscales

suédoises de rechercher des informations sur n'importe quel contribuable qu'il soit ou non redevable de l'impôt en Suède, puisqu'une telle interprétation de l'article 26, paragraphe 1er, permettrait aux autorités fiscales d'un Etat de procéder librement à une pêche aux renseignements sur n'importe quelle personne, sans même que celle-ci soit résidente de l'Etat en question ou sans qu'elle n'ait des revenus susceptibles d'être imposés dans ledit Etat.

La société demanderesse insiste encore sur le fait que les articles 10 et 13 de la Convention, qui auraient trait respectivement à l'imposition des dividendes et à celle des plus-values, indiqueraient que ces dividendes, respectivement ces gains en capital seraient imposables dans l'Etat de résidence du contribuable, sauf certaines possibilités d'imposition dans l'Etat d'origine des dividendes ou du gain, qui en l'espèce serait le Luxembourg. Il s'ensuivrait que dans la mesure où les époux ... ne seraient plus des résidents fiscaux suédois, la Suède ne pourrait pas imposer d'éventuels gains en capital ou dividendes relatifs à une participation détenue par les contribuables dans les sociétés visées par la demande litigieuse, une telle imposition étant contraire aux dispositions de la Convention et dès lors exclue du champ d'application de l'article 26. Dans ce cas, la demande de renseignements perdrait toute sa pertinence et la Convention n'aurait plus vocation à s'appliquer en l'espèce.

La société demanderesse en conclut encore que comme les autorités suédoises n'auraient aucun droit d'imposer les revenus de dividendes et de gains en capital des époux ..., la directive 2011/16/UE ne saurait pas non plus s'appliquer.

La partie étatique conclut quant à elle au rejet de ce moyen en faisant valoir, d'une part, que ni la Convention, ni la directive 2011/16/UE ne limiteraient l'échange de renseignements sur demande à des personnes résidentes dans l'Etat requérant et, d'autre part, que la question de la résidence fiscale des époux ... concernerait de toute façon le fond du dossier et qu'il n'appartiendrait ni à l'autorité fiscale ni au juge luxembourgeois de la trancher.

Dans son mémoire supplémentaire, la société demanderesse insiste dans ce même contexte sur le fait que des discussions seraient en cours entre Monsieur ... et les autorités fiscales suédoises quant à la détermination de sa résidence fiscale et qu'à l'heure actuelle, aucune décision quant à sa résidence fiscale n'aurait été prise. Les autorités suédoises ne manqueraient dès lors pas seulement d'établir la résidence réelle des époux ... en Suède mais leur demande se référerait même à leur résidence réelle en Suisse, ce qui impacterait également l'établissement de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et leur nécessité. La société demanderesse réfute à cet égard également l'argumentation de la partie étatique suivant laquelle les juges luxembourgeois ne seraient pas compétents pour juger de l'opportunité et de la légalité d'une demande d'échange de renseignements posée aux administrations fiscales luxembourgeoise.

La société demanderesse sollicite encore l'annulation de la décision litigieuse pour reposer sur une base légale erronée dans la mesure où elle concernerait une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 et ce alors même que la loi de ratification du Protocole à la Convention serait celle du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif, signés à Bruxelles, le 7 septembre 2010, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, signée à Stockholm le 14 octobre 1996, ci-après « la loi du 16 juillet 2011 ».

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse insiste sur le fait qu'au Luxembourg, la loi de ratification portant approbation de la Convention et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échanges de renseignements sur demande serait l'acte législatif applicable aux litiges individuels et non pas la convention fiscale en tant que telle. Elle souligne également que contrairement à l'argumentation de la partie étatique, la décision directoriale litigieuse ne ferait aucune référence à la loi du 29 mars 2013, de sorte qu'à défaut de la mentionner, la décision litigieuse qui indiquerait uniquement la loi du 31 mars 2010, encourrait l'annulation pour défaut de base légale.

Face aux deux moyens précités, il appartient au tribunal, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de déterminer d'abord sur quelles bases légales nationales et supranationales la décision directoriale d'injonction est fondée, et, suivant les conclusions tirées, de trancher la question de l'applicabilité ou non au cas d'espèce de la Convention et de la directive 2011/16/UE.

En ce qui concerne tout d'abord la détermination des dispositions de droit supranational et national applicables en l'espèce, le tribunal est amené à relever que, conformément aux enseignements de la Cour administrative du 30 juillet 2014, n°34699C du rôle, une demande d'échange de renseignements provenant des autorités suédoises peut être basée soit sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, ci-après « la loi du 29 mars 2013 », soit sur l'article 26 de la Convention et la loi de ratification du 16 juillet 2011. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée, la Cour ayant encore rappelé que la directive 2011/16/UE prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double imposition conclues par deux d'entre eux en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1er, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des Etats membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités suédoises d'invoquer à la fois la directive 2011/16/UE et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant[3].

En l'espèce, la décision directoriale déférée indique que la demande des autorités suédoises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16/UE. Il y a dès

[3] Cour adm. 30 juillet 2014, n° 34699C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu.

lors lieu de déduire à partir de ce qui précède et du libellé de la décision directoriale déférée, qui renvoie expressément aux dispositions sur lesquelles la demande étrangère est basée, que le directeur a suivi les autorités suédoises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 16 juillet 2011, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013, tel que cela a également été confirmé par le délégué du gouvernement au cours de la procédure contentieuse.

Si la décision directoriale fait certes référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010, force est à cet égard de relever que la loi précitée du 16 juillet 2011, outre de porter approbation de divers protocoles, échanges de lettres et conventions, indique explicitement en son article 2 que « *les demandes de renseignements introduites en application de l'échange de renseignements prévu par les conventions visées à l'article 1*[er] [dont celle conclue avec la Suède] *sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* », de sorte que la loi du 31 mars 2010 précitée a bien vocation à s'appliquer indirectement en l'espèce. Le même constat s'impose en ce qui concerne la loi du 29 mars 2013 qui à travers son article 9 renvoie également aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 pour ce qui est des règles de procédure applicables à l'échange de renseignements sur demande.

Le moyen tendant à l'annulation de la décision directoriale déférée pour être fondée sur une base légale erronée doit dès lors être rejeté pour ne pas être fondé.

Le tribunal venant de retenir ci-avant que la décision directoriale litigieuse est fondée sur la Convention et la loi du 16 juillet 2011 ainsi que sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013, il lui appartient à présent d'apprécier le bien-fondé du moyen de la société demanderesse ayant trait à l'inapplicabilité au cas d'espèce de ces deux instruments du fait de l'absence de résidence fiscale alléguée des époux ... en Suède.

Force est de relever que la demande étrangère, indépendamment de sa pertinence et de son bien-fondé, a pour but d'éclairer la situation fiscale des époux ... notamment par rapport à la Suède, de sorte à se situer nécessairement dans le cadre de la Convention et de la directive. Cela ne signifie toutefois pas que les époux ... ont nécessairement leur résidence fiscale en Suède, la question de la résidence fiscale relevant d'ailleurs du fond du dossier en Suède et devant le cas échéant être soulevée dans le cadre de la procédure en Suède, mais il n'appartient en tout état de cause pas au juge luxembourgeois de la trancher.

Le moyen tendant à la non-application de la Convention et de la directive 2011/16/UE ainsi que par voie de conséquence à l'annulation de la décision directoriale litigieuse pour défaut de base légale est à rejeter pour ne pas être fondé.

Dans la mesure où le tribunal vient de retenir ci-dessus que la Convention est applicable au cas d'espèce et toujours dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de trancher avant tout autre progrès en cause le moyen invoqué à titre subsidiaire par la société demanderesse et suivant lequel la demande de renseignements serait irrecevable concernant les années 2008 et 2009 dans la mesure où les renseignements sollicités pour ces années n'auraient pas été analysés à la lumière de l'article 26 de la Convention dans sa teneur avant sa modification.

La société demanderesse donne en effet à considérer que l'article 26 de la Convention, tel que modifié, ne serait entré en vigueur qu'au 1er janvier 2010 et que la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 ne seraient applicables que depuis le 1er janvier 2011, de sorte que la demande de renseignements étrangère et la décision directoriale litigieuse ne pourraient valablement reposer sur l'article 26 de la Convention dans sa version modifiée pour ce qui est des années d'imposition 2008 et 2009. En effet, la décision directoriale se limiterait à évoquer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés alors qu'avant qu'il n'ait été modifié, l'article 26 de la Convention aurait prévu le caractère « *nécessaire* » des renseignements sollicités dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements sur demande.

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse insiste à cet égard sur le fait que les notions de « *nécessité* » et de « *pertinence vraisemblable* » seraient très différentes, dans la mesure où pour la pertinence vraisemblable, il faudrait une forte probabilité que les renseignements demandés se révéleront pertinents tandis que la nécessité des renseignements pour la bonne application de la convention fiscale devrait quant à elle déjà être prouvée par l'Etat requérant au moment de la demande et non pas par après. Il en résulterait que pour les années 2008 et 2009, pour lesquelles l'ancienne version de la Convention serait applicable, la notion de « *nécessité* » requérait des preuves mieux établies afin de justifier une demande de renseignements en matière fiscale.

Elle donne encore à considérer que si la partie étatique se référait dans son mémoire en réponse certes à la loi du 15 mars 1979 pour justifier les demandes relatives aux années d'imposition 2008 et 2009, il y aurait toutefois lieu de constater que ni la demande étrangère, ni la décision directoriale n'auraient indiqué cette base légale, de sorte qu'il y aurait alors un défaut de base légale. Par ailleurs, en ce qui concerne l'invocation par la partie étatique de la loi du 29 mars 2013 pour soutenir que cette loi permettrait des demandes de renseignements concernant des années d'imposition antérieures, la société demanderesse fait valoir que même si cette loi devait s'appliquer à l'échange de renseignements pour les années 2008 et 2009, elle ne serait aucunement mentionnée dans la décision directoriale de sorte que là encore il y aurait lieu de conclure à un défaut de base légale.

Force est au tribunal de relever que les parties s'accordent en l'espèce pour dire que l'article 26, paragraphe 1er, de la Convention est applicable aux années d'imposition 2008 et 2009 dans sa teneur avant modification qui se réfère à l'échange de renseignements sur demande « *nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention* », l'article 26, paragraphe 1er, de la Convention après sa modification en 2010 ayant quant à lui trait à l'échange de « *renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention* (…)». L'application aux années d'imposition 2008 et 2009 de l'ancienne version de l'article 26 précité se trouve encore confirmée par l'article II du Protocole ayant modifié la Convention et dans lequel il a été retenu que « *l'article 26 de la Convention signée le 14 octobre 1996 restera applicable pour les périodes imposables précédant l'application du présent Protocole* ».

Les parties sont toutefois en désaccord sur la question de savoir s'il y a ou non une différence entre ces deux notions, la partie demanderesse estimant en effet que pour ce qui est de la pertinence vraisemblable, il faudrait une forte probabilité que les renseignements demandés se révèleront pertinents, tandis que la nécessité des renseignements pour la bonne application de la Convention devrait déjà être prouvée par l'Etat requérant au moment de la demande et non pas par après.

Force est à cet égard au tribunal de relever qu'il ressort des remarques préliminaires aux commentaires sur l'article 26, paragraphe 1er, de la convention modèle OCDE en sa version de 2005 que « *beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents »* […] *au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition* (…) ». Par ailleurs, alors même qu'il est précisé dans les commentaires du paragraphe 1er, de l'article 26 que « *la norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « d'aller à la pêche au renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* », il ressort de ces mêmes commentaires que « *les Etats contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article (par exemple en remplaçant « vraisemblablement pertinent » par « nécessaire » ou « pertinent » »*.

Au vu de ce qui précède et dans la mesure où il ressort clairement des remarques préliminaires aux commentaires de l'article 26 en sa nouvelle version que le remplacement de « *nécessaires* » par « *vraisemblablement pertinents* » n'avait pas pour objet de modifier les effets de la disposition dans sa teneur antérieure et que les Etats contractants étaient libres de remplacer dans la nouvelle version de l'article 26 le critère de « *vraisemblablement pertinents* » par celui de « *nécessaire* », les deux notions étant dans ce contexte considérées comme équivalentes, le tribunal est dès lors amené à suivre l'argumentation de la partie étatique suivant laquelle l'exigence de la « *pertinence vraisemblable* » des renseignements demandés et celle que les renseignements demandés soient « *nécessaires* » reviennent en substance au même.

Dans la mesure où la société demanderesse fait seulement grief à la décision directoriale de ne pas avoir établi pour les années 2008 et 2009 le caractère « *nécessaire* » des renseignements demandés tel qu'il était exigé dans l'ancienne version de l'article 26 de la Convention et que le tribunal vient de retenir ci-avant que les notions de « *pertinence vraisemblable* » et de « *nécessité* » des renseignements sollicités s'équivalent, le moyen tendant au rejet de la décision directoriale pour ne pas avoir spécifiquement analysé les renseignements sollicités pour les années 2008 et 2009 suivant le critère de leur « *nécessité* », est à écarter pour ne pas être fondé.

La société demanderesse conteste ensuite le caractère « *nécessaire* », respectivement « *vraisemblablement pertinent* » des renseignements sollicités en faisant valoir que même si la demande identifiait clairement les époux ... comme étant les personnes faisant l'objet de l'enquête et que la décision directoriale précisait les renseignements à transmettre aux autorités suédoises, ladite décision n'indiquerait toutefois ni la nature des revenus

prétendument non déclarés, ni les années d'imposition en cause, ni même le lien capitalistique existant entre les époux ... et la société demanderesse. A cela s'ajouterait que le vocabulaire employé dans la décision litigieuse, qui porterait notamment sur « *tout document* », « *tous les documents comptables* » ou encore « *toutes instructions* », illustrerait clairement le caractère général et imprécis de la demande.

Dans son mémoire supplémentaire, la société demanderesse, tout en critiquant le fait que la partie étatique aurait avancé des éléments nouveaux tirés de la demande étrangère, insiste sur le fait qu'il existerait deux options possibles menant à deux conclusions contraires et surtout au refus de la demande pour défaut de preuve de la pertinence de la demande. En effet, soit les dividendes et les gains en capital de Monsieur ... seraient directement dérivés de la société demanderesse pendant la période litigieuse auquel cas, et dans la mesure où il ne serait pas résident d'un Etat contractant, il découlerait de la Convention que l'imposition appartiendrait à un autre Etat et la demande ne serait pas fondée, soit les dividendes et les gains en capital auraient été dérivés d'une autre société du groupe, auquel cas la demande posée par les autorités suédoises serait dépourvue de lien avec la société demanderesse et ne pourrait donc pas remplir le critère de la pertinence vraisemblable puisqu'aucune société luxembourgeoise ne serait impliquée.

La partie étatique, après avoir rappelé que la demande étrangère spécifierait l'identité des personnes concernées par la demande, insiste sur le fait que la demande suédoise contiendrait toutes les indications nécessaires relatives aux renseignements recherchés et notamment quant à leur nature et à la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaiterait recevoir les renseignements de l'Etat requis. Par ailleurs, les questions contenues dans la décision directoriale correspondraient aux questions-types généralement formulées en matière de données bancaires et elles figureraient telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union européenne pour faciliter aux Etats membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements.

La partie étatique s'appuie ensuite sur le descriptif du cas d'imposition fourni par les autorités suédoises à l'appui de leur demande pour insister sur le fait qu'il ressortirait de ce descriptif que ces dernières auraient ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle insiste en effet sur le fait que ladite demande contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements demandés puissent être considérés comme respectant la condition de la pertinence vraisemblable et qu'elle ne constituerait aucunement une demande de renseignements de nature spéculative puisqu'elle ferait état de l'existence de liens apparents avec l'enquête des autorités suédoises. La partie étatique donne encore à considérer qu'il n'incomberait pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant, de manière que le rôle du juge administratif luxembourgeois ne serait pas de contrôler la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Pour ce qui est des informations sollicitées, la partie étatique souligne encore que ces dernières concerneraient toutes sortes de paiements, prêts, conventions, etc. relatifs à la société demanderesse et à Monsieur ..., dans le contexte de l'enquête des autorités suédoises et qu'elles seraient nécessaires pour clarifier la situation fiscale des époux ..., et ce, plus

particulièrement parce que les autorités suédoises soupçonneraient que ce que Monsieur ... aurait reçu de la part de la société demanderesse, de ses filiales ou de ses propriétaires serait à qualifier de revenus, notamment sous forme de dividendes ou de plus-values, non déclarés en Suède. Les renseignements demandés présenteraient dès lors *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal dont les époux ... et d'autres entités en relation avec ces derniers et notamment la société demanderesse feraient l'objet en Suède et ce dans la mesure où Monsieur ... n'aurait déclaré aucun revenu de dividende ou gain en capital en Suède concernant le groupe de sociétés présenté par les autorités suédoises dans leur demande. Dans la mesure où les époux ... seraient les bénéficiaires économiques des sociétés faisant partie de cette structure, il serait nécessaire de déterminer s'il y a notamment eu des revenus de dividendes ou gains en capital en provenance de cette structure complexe au titre de ces années et qui n'auraient pas été déclarés en Suède.

En se référant encore à l'article 26 de la Convention et en soulignant que celui-ci s'inscrirait dans un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la partie étatique insiste sur le fait que la demande étrangère aurait pour but de corroborer le soupçon de celle-ci, acquis dans le cadre d'une enquête fiscale précise et spécifique, que les époux ... ont perçu des revenus en provenance d'une structure complexe et constituant des revenus non déclarés pour les années 2008 à 2013.

En ce qui concerne la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, il échet tout d'abord de rappeler que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui a la teneur suivante : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées sur base de la loi du 29 mars 2013 précitée les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, il y a encore lieu de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par le Protocole, dispose quant à lui dans ses paragraphes (1) et (5) ce qui suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute*

nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2. (…)

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres des Finances des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en vigueur du Protocole* ». Sous son point 2, ledit Accord précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées », étant à cet égard relevé que les conditions sous (a) et (c) sont identiques à celles que l'article 20, paragraphe (2) de la loi du 29 mars 2013 impose en ce qui concerne les informations que doit fournir l'autorité requérante lorsqu'elle sollicite de la part de l'autorité requise luxembourgeoise la communication d'informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de la même loi.

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16/UE ainsi que celle visée à l'article 26 de la Convention est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de

renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[4] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé[5], les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat contractant de solutionner le cas d'imposition en cause. L'échange de lettres entres les ministres des Finances suédois et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 26 de la Convention en précisant en son point 2 sub a) qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

A titre liminaire, il y a lieu de relever que dans un arrêt récent, la Cour administrative a réfuté l'argumentation de la partie étatique suivant laquelle le juge administratif luxembourgeois aurait pour rôle de contrôler non pas la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En effet, la Cour a retenu que d'après les termes exprès de la Convention, le critère à appliquer n'est pas celui de la probabilité d'une vraisemblance de pertinence, mais celui de la vraisemblance même d'une pertinence et qu'une dilution exponentielle de la vraisemblance telle qu'avancée par l'Etat tend ainsi à délimiter le contrôle dans l'Etat requis en-deçà des confins prévus par la Convention[6].

Il résulte encore des enseignements de la juridiction suprême qu'en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère,

---

[4] projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6257, exposé des motifs et commentaire des articles, p. 13 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5.
[5] Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, et 9.
[6] Cour adm. 30 juillet 2014, n° 34699 C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu.

un tel débat devant être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance d'une pertinence des informations sollicitées[7].

En l'espèce, il ressort de la décision directoriale litigieuse ainsi que de la demande étrangère que les autorités suédoises ont identifié les époux ... comme étant les contribuables faisant l'objet de leurs opérations de contrôle, de sorte que la demande de renseignements satisfait à la condition de détermination du contribuable. A cela s'ajoute qu'à travers son descriptif, la demande étrangère indique également les raisons pour lesquelles les autorités suédoises estiment que les renseignements sollicités sont détenus au Luxembourg, de même qu'elle indique les noms et adresses des personnes dont il y a lieu de penser qu'elles seraient en possession des renseignements demandés.

Quant à la condition selon laquelle la demande doit porter sur un cas d'imposition précis et spécifique et indiquer le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, la demande des autorités suédoises du 5 mai 2014 indique que les investigations en cours concerneraient des revenus, notamment sous forme de dividendes ou de gains en capital, non déclarés, que les époux ... pourraient avoir réalisés entre 2008 et 2013 en leur qualité de bénéficiaires économiques d'un certain nombre de sociétés faisant partie du même groupe de sociétés et entre autres en tant que bénéficiaires économiques de la société demanderesse. Elle contient à cet égard un large descriptif du cas d'imposition ainsi que de la structure complexe dont font partie la société demanderesse et d'autres sociétés dont les époux ... seraient les bénéficiaires économiques. Il ressort encore de la demande qu'après avoir « reçu » la société demanderesse le 30 octobre 2008, la société ..., dont les époux ... seraient les bénéficiaires économiques, a transféré la société demanderesse le 2 mars 2011 à la société ... ., société qui fait également partie du groupe de sociétés dont les époux ... seraient les bénéficiaires économiques. Le même jour, la société ... a transféré la société de droit luxembourgeois ... S.àr.l. - dont les époux ... seraient également les bénéficiaires économiques -, à la société demanderesse. Les autorités suédoises indiquent ensuite avoir découvert sur base des comptes annuels de la société demanderesse au 31 décembre 2011 que les ajouts concernant des parts dans des entreprises liées au cours de l'année s'élevaient à ….- EUR, - montant pour lequel la société demanderesse a acheté la société de droit luxembourgeois ... S.àr.l. - et que ces ajouts ont été financés avec des dividendes et des dettes. Ainsi, la société demanderesse aurait reçu des dividendes de la société ... S.àr.l. à hauteur de ….- EUR et la société demanderesse aurait une dette à long terme (« *Convertible Preferred Equity Certificates* ») à hauteur de ….- EUR ainsi qu'une dette à hauteur de ….- EUR envers la société .... Les autorités suédoises s'interrogent à cet égard sur le montant de ….- EUR pour lequel la société demanderesse a acheté la société ... S.àr.l. et en relation avec lequel elles estiment qu'il devrait y avoir un vendeur faisant valoir le même montant en tant que revenu de capital. Les autorités suédoises ont encore précisé que la société demanderesse aurait indiqué des intérêts payables et des charges similaires à hauteur de ….- EUR au titre de l'année 2012 et à hauteur de ….- EUR concernant des intérêts sur les « *Convertibles Preferred Equity Certificates* » et

[7] Cour adm. 30 juillet 2014, n°34699C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

sur la société ... . au titre de l'année 2011. Par ailleurs, le 19 décembre 2013, les parts dans la société demanderesse auraient été transférées de la société ... à la société ... HOLDING avec siège à Chypre et qui appartiendrait à la société de droit luxembourgeois ... S.àr.l..

Comme la demande de renseignements étrangère indique qu'il est nécessaire de déterminer si les époux ... ont perçu au cours des années 2008 à 2013 des revenus de dividendes ou de gains en capital, dans le cadre de la structure complexe plus amplement décrite ci-avant, et plus particulièrement, de la part de la société demanderesse, le tribunal est amené à conclure que la condition que la demande doit porter sur un cas d'imposition précis est remplie, étant à cet égard encore relevé que la société demanderesse n'a aucunement contesté le descriptif exhaustif du cas d'imposition figurant dans la demande étrangère, ni la qualité de bénéficiaires économiques des époux ..., et ce alors même qu'elle a eu la possibilité de prendre position y relativement à travers un mémoire supplémentaire.

Au regard du but fiscal exposé par les autorités suédoises, le tribunal est amené à retenir que les renseignements sollicités ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel des époux ... ainsi circonscrit et dès lors pour autant que la demande vise à déterminer les revenus perçus sous quelque forme que ce soit par les époux ... de la part de la société demanderesse pour les années 2008 à 2013 et non déclarés en Suède.

En revanche, la demande n'est pas vraisemblablement pertinente dans la mesure où elle tend à obtenir des renseignements par rapport à d'autres personnes ou sociétés sans lien avec le cas d'imposition des époux ... ainsi circonscrit, ou dont un éventuel lien n'a pas été indiqué par les autorités suédoises.

Ainsi, quant à l'injonction faite à la société demanderesse, à travers la première question, de soumettre tout document en rapport avec l'acquisition par la société demanderesse de la société ... S.àr.l. en date du 2 mars 2011 pour un montant de ….- EUR, de même qu'avec la dette à long terme « *Convertible Preferred Equity Certificates* » de 107.989.470.- EUR ainsi qu'avec la dette de ….- EUR envers la société ... et avec les dividendes reçus de la société ... S.àr.l., il convient de retenir que ces documents sont de nature à éclairer les autorités suédoises sur la situation financière de la société demanderesse et à obtenir des réponses quant à la situation fiscale des époux ... en leur qualité de bénéficiaires économiques de la société demanderesse.

Dans la mesure où les autorités suédoises ont indiqué que les époux ... seraient les bénéficiaires économiques aussi bien de la société ... que de la société ... , le même constat que pour ce qui est des informations sollicitées à travers la première question s'impose en ce qui concerne les documents demandés à travers la deuxième et la troisième question et visant à obtenir des informations en rapport, d'une part, avec le transfert de la société demanderesse par la société ... à la société ... en date du 2 mars 2011, et d'autre part, avec le transfert des parts dans la société demanderesse de la société … à la société ... HOLDING .

Pour ce qui est de la quatrième question tendant à la communication de tous les documents comptables, y compris mais non limités à ceux comprenant les factures d'achat et de vente, journaux, grands-livres, bilans, registres, registres des actionnaires pour la période visée, force est de relever que cette demande n'a pas trait à des documents spécifiques mais se contente d'énumérer de manière non exhaustive un certain nombre de documents comptables sans délimiter les renseignements concrètement recherchés à travers ces documents de sorte

qu'elle doit s'analyser en une pêche de renseignements prohibée. En effet, seuls les documents comptables en relation avec les transactions clairement identifiées dans la demande étrangère et reprises dans les première, deuxième et troisième questions peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition sous analyse.

La cinquième question telle que posée par le directeur tend non seulement à voir confirmer que les époux ..., qui sont les contribuables visés par la demande, ont reçu entre 2008 et 2013 à partir des comptes de la société demanderesse des paiements de la part de cette dernière, mais elle tend également à voir communiquer toute information généralement quelconque en rapport avec des transactions effectuées sur ou à partir de ces comptes, de sorte à ce qu'à travers cette demande la société serait amenée à révéler l'identité d'autres personnes morales ou privées ayant perçu des revenus de la part de la société demanderesse. Or, à défaut d'autres précisions fournies par les autorités suédoises de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable de ces autres renseignements demandés par rapport au cas d'imposition des époux ..., de manière à pouvoir exclure une pêche aux renseignements, les identités d'autres personnes, ayant, à côté des époux ... pu percevoir des revenus de la part de la société demanderesse doivent être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition.

En ce qui concerne les renseignements demandés à travers la sixième question et ayant trait à la communication de tous les contrats de prêt en faveur ou en provenance de la société demanderesse, tous les accords ou documents en relation avec des demandes de prêts ou de crédits, force est de relever que ces derniers ne présentent pas non plus le caractère de pertinence vraisemblable dans la mesure où la demande ne contient aucune précision quant à la nature ou l'objet des prêts ou crédits en relation avec lesquels des informations sont demandées, voire quant à la date à laquelle ces prêts ou crédits auraient été contractés. En effet, seuls les contrats de prêt et autres documents ou accords en relation avec les transactions plus spécifiquement identifiées à travers les première, deuxième et troisième questions peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition sous analyse.

Pour ce qui est finalement des renseignements sollicités à travers la septième question, force est de relever qu'hormis l'indication dans la demande étrangère et dans le mémoire en réponse de la partie étatique que la société ... Sàr.l. est le gérant de la société demanderesse, ni la décision directoriale, ni la demande étrangère ne contiennent de précisions de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable des renseignements demandés en relation avec les services prestés par la société ... S.àr.l. et la société ...S.A. par rapport au cas d'imposition des époux .... Il s'ensuit que les renseignements au sujet des relations contractuelles de la société demanderesse avec d'autres sociétés ne faisant pas partie du même groupe de sociétés que cette dernière doivent être considérés comme étant étrangers au cas d'imposition visé et ne peuvent dès lors pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre de ce cas d'imposition.

La demande d'échange de renseignements et l'injonction directoriale déférée sont dès lors à limiter dans leur portée en ce sens.

La société demanderesse critique encore la décision directoriale dans la mesure où elle ne confirmerait pas l'épuisement par l'Etat requérant de ses sources habituelles d'information,

et ce, en violation des dispositions tant de la Convention que de la directive et que de ce fait, la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne serait en tout état de cause pas démontrée.

Si le directeur se limite certes à indiquer dans la décision déférée qu'« *après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* », force est toutefois de constater que la demande de renseignements étrangère précise que toutes les sources habituelles de renseignements qui auraient pu être utilisées pour obtenir les renseignements demandés ont été épuisées.

Il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant. Cependant, l'échange de lettres entre les ministres compétents suédois et luxembourgeois relatif à l'article 26 de la Convention a aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches accomplies en droit interne, mais qu'il doit soumettre ensemble avec sa demande de renseignements « *une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées* ». Partant, la demande de renseignements litigieuse confirmant l'épuisement de toutes les sources habituelles de renseignements suffit à cet égard aux exigences de l'article 26 de la Convention, ensemble l'échange de lettres prévisé.

En ce qui concerne la violation alléguée de l'article 18, paragraphe 1, de la loi du 29 mars 2013, celui-ci stipule que « *l'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* » et n'impose donc pas non plus à l'Etat requérant de justifier les démarches concrètement accomplies en droit interne mais à l'Etat requis de ne fournir les informations sollicitées que si l'Etat requérant a déjà utilisé ses sources d'information habituelles. Or, en l'espèce, outre que les autorités suédoises ont clairement indiqué dans leur demande qu'elles avaient épuisé toutes les sources habituelles d'information en droit interne, force est de relever que la demande étrangère contient par ailleurs un large descriptif des procédures de vérification et d'investigation menées à l'égard des époux ... et de diverses sociétés également concernées par la demande de renseignements et soumises à enquête, ainsi que des indications quant aux demandes d'informations d'ores et déjà adressées aux époux ..., de sorte que le directeur a raisonnablement pu partir du principe que les autorités suédoises avaient exploité les sources habituelles d'information disponibles en droit interne. A cela s'ajoute que la société demanderesse n'a pas contesté les opérations ainsi décrites dans la demande étrangère alors même qu'elle aurait eu la possibilité de le faire à travers son mémoire supplémentaire. Par ailleurs, la seule circonstance que des discussions relatives à la détermination de la résidence fiscale des époux ... seraient toujours en cours entre ces derniers et les autorités fiscales suédoises et qu'aucune décision n'aurait encore été prise quant à la résidence fiscale de Monsieur ... n'est pas de nature à ébranler ce constat, la question de la résidence fiscale des époux ... étant, tel que relevé ci-dessus, au-delà du fait qu'elle constitue le cadre de la présente demande, une question de fond qui échappe tant au contrôle du tribunal qu'à celui du directeur.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Pour être tout à fait complet, le tribunal relève encore que la société demanderesse conclut à une violation des droits fondamentaux prévus par la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne et plus particulièrement de son droit au respect de la vie privée consacré à l'article 7 de la Charte et de l'obligation de loyauté du traitement des données à caractère personnel tel que prévu à l'article 8 de celle-ci.

Comme il vient d'être rappelé ci-avant, le contrôle auquel doivent procéder les autorités luxembourgeoises constitue un contrôle purement formel consistant à vérifier si la demande étrangère contient toutes les indications nécessaires en vertu des dispositions légales. Il s'ensuit que si d'éventuelles questions de violation de la Charte devaient se poser, celles-ci devraient être soulevées dans le cadre de la procédure initiée dans l'Etat requérant. Il n'appartient partant pas aux autorités de l'Etat requis d'examiner si la procédure initiée à l'encontre des personnes visées par une demande d'échange de renseignements est de nature à violer l'une des dispositions précitées de la Charte.

Ces moyens sont dès lors à rejeter pour ne pas être fondés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale déférée est conforme à l'article 26 de la Convention en ce qu'elle enjoint à la société demanderesse de soumettre tout document et toutes instructions, y compris les documents comptables, les contrats de prêt et autres accords, en relation avec l'acquisition par la société demanderesse de la société ... S.àr.l. en date du 2 mars 2011 pour un montant de ….- EUR, de même qu'avec la dette à long terme « *Convertible Preferred Equity Certificates* » de ….- EUR, ainsi qu'avec la dette de …..- EUR à la société ... et avec les dividendes reçus de la société ... S.àr.l . Elle est encore conforme en ce qu'elle a trait aux documents et instructions, y compris les documents comptables, les contrats de prêt et autres accords, concernant, d'une part, le transfert de la société demanderesse par la société ... à la société ... en date du 2 mars 2011, et d'autre part, le transfert des parts dans la société demanderesse de la société ... à la société ... HOLDING . Elle est conforme dans la mesure où elle sollicite la communication pour la période du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2013 des relevés bancaires de la société demanderesse et tout autre document bancaire en rapport avec des transactions effectuées sur ou à partir de ses comptes en faveur des seuls époux ...

Par contre, la décision directoriale déférée n'est pas conforme à l'article 26 de la Convention dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités suédoises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés en l'état actuel du dossier comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle fiscal des époux ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes, respectivement des transactions autres que celles délimitées à travers la première, la deuxième et la troisième question. Plus particulièrement, la société demanderesse ne saurait être enjointe à communiquer des documents ayant trait à ses relations contractuelles avec les sociétés ... S.àr.l. et ...S.A..

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à

certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[8]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont il n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens de l'instance et de les mettre pour moitié à charge de la société demanderesse et de l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

par conséquent, annule la décision directoriale du 23 mai 2014 dans la mesure où elle enjoint à la société demanderesse de fournir des renseignements allant au-delà des indications suivantes : des documents et instructions, y compris les documents comptables, les contrats de prêtet autres accords, en rapport avec l'acquisition par la société demanderesse de la société ... S.àr.l. en date du 2 mars 2011 pour un montant de ….- EUR, de même qu'avec la dette à long terme « *Convertible Preferred Equity Certificates* » de ….- EUR, ainsi qu'avec la dette de ….- EUR à la société ... et avec les dividendes reçus de la société ... S.àr.l ; des documents et instructions, y compris les documents comptables, les contrats de prêt et autres accords, concernant, d'une part, le transfert de la société demanderesse par la société ... à la société ... en date du 2 mars 2011, et d'autre part, le transfert des parts dans la société demanderesse de la société ... à la société ... HOLDING ; pour la période du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2013, les relevés bancaires de la société demanderesse et tout autre document bancaire en rapport avec des transactions effectuées sur ou à partir de ses comptes en faveur des seuls époux ...;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge de la société demanderesse et de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 20 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Marc Sünnen

---

[8] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56.